



ÜCRETLERDE VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

ÖZET

Uygulamada vergi iadesi olarak bilinen ve “Ücretlilere vergi indirimi” ni düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesini, 28.03.2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 31 inci maddesinin (a) fıkrası hükmüyle, geriye yürür şekilde 01/01/2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihin de yürürlükten kaldırılan düzenlemenin Anayasa aykırı olduğuna ilişkin olarak açılan davada, Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemenin “hukuki güvenlik ilkesini” ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemeyeceği gerekçesi ile ANAYASAYA AYKIRI OLMADIĞINA karar vermiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun “**ÜCRETLERDE VERGİ İNDİRİMİ**” başlığını taşıyan mükerrer 121 inci maddesi¹, 04.04.2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan

¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 5615 sayılı Yasa’nın 31. maddesi ile Yürürlükten Kaldırılan Mükerrer 121. Maddesi aşağıdaki gibidir.

“MÜKERRER MADDE 121.- (Değişik madde ve başlığı: 4842 - 9.4.2003 / [m.15](#) - Yürürlük [m.39 d](#)) Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;

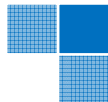
(Değişik: 2005/9826 - 19.12.2005 / [m.8](#) - Yürürlük [m.9](#)) 3.800 Yeni Türk Lirasına kadar %8’i

7.700 Yeni Türk Lirasının 3.800 Yeni Türk Lirası için %8’i, aşan kısmı için %6’sı

7.700 Yeni Türk Lirasından fazlasının, 7.700 Yeni Türk Lirası için %7’si, aşan kısmı için %4’ü.

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

Şu kadar ki; harcamaların Türkiye’de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.





5615 sayılı GELİR VERGİSİ KANUNU VE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN'un 32. Maddesi ile 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, bu uygulamanın yerine de yine aynı Yasa ile GVK'na eklenen 32 inci madde ile 01.01.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere **"ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ"** yürürlüğe konulmuştur.

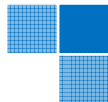
Daha sonra bu düzenlemenin Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemiyle dava açılmıştır.

Anayasa Mahkemesi 28 NİSAN 2010 Tarih ve 27565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15.10.2009 tarihli ve E:2007/44; K 2009/148 sayılı Kararında "1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olmasını, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığı, ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemeyeceği" gerekçesi ile söz konusu düzenlemenin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesinin söz konusu Kararı bu Sirkülerimize eklenmiştir.

Saygılarımızla...

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, (...) (*) ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."





8 Nisan Çarşamba

Sayı : 27565

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

Esas Sayısı : 2007/44

Karar Sayısı : 2009/148

Karar Günü : 15.10.2009

İPTAL DAVASINI AÇAN : Türkiye Büyük Millet Meclisi Üyeleri Ali TOPUZ ve M. Akif HAMZAÇEBİ ile birlikte 118 Milletvekili

İPTAL DAVASININ KONUSU : 28.3.2007 günlü, 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan "ve 31" ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırılığı savıyla iptali ve yürürlüğünün durdurulması istemidir.

I- İPTAL VE YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN GEREKÇESİ

İptal ve yürürlüğün durdurulması istemini içeren dava dilekçesinin gerekçe bölümü şöyledir:

"III. GEREKÇE

28.03.2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 32 nci maddesinin (a) fıkrasındaki "ve 31" ibaresinin Anayasaya Aykırılığı

Uygulamada vergi iadesi olarak bilinen "Ücretlilere vergi indirimi" ni düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121 inci maddesi, 28.03.2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun iptali istenen ibareyi de içeren 31 inci maddesinin (a) fıkrası hükmüyle, geriye yürür şekilde 01/01/2007 ta ri hin den ge çer li ol mak tuz re ya yı mı ta ri hin de yürürlükten kaldırılmıştır.

Doktrinde ve Anayasa Mahkemesinin birçok kararında belirtildiği gibi;

"Hukuk devleti, bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasakoyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkeleri ile Anayasanın bulunduğu bilinci olan devlettir."

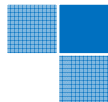
Hukuk devletinin temel özelliği, bütün vatandaşlar, hatta -vatandaş olmasa bile- ülkesindeki tüm insanlara hukuki güvence sağlamasıdır.

Hukuki güvencenin ilk ve en basit şartı ise aleyhteki kanunların geriye yürümemesidir.

Oysa vergi iadesi uygulaması, 5615 sayılı Kanun'un iptali istenen kuralı ile geriye dönük olarak 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmakta ve dolayısıyla ücretliler, 2007 yılı başından bu Yasanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar hak etmiş buldukları vergi iadesi gelirinden yoksun bırakılmaktadır.

Hukuk devletinin bir gereği olan aleyhteki kanunların geriye yürümezliği ilkesi, vergi hukukunda Türk doktrininin hiç duraksamadan, ittifakla kabul ettiği bir ilkedir.

Nitekim Prof. Dr. Özhan Ulutaam'a göre; "Hukukun temel ilkelerinden olan kanunların ancak yürürlüğe girdikten sonraki olaylara uygulanması, Anayasamızda yalnızca ceza hukukuna ilişkin olarak ifade edilmekle beraber, vergi hukukunda da esas olarak geçerliliğini korur."





Prof. Dr. Mualla Öncel, Prof. Dr. Ahmet Kumrulu ve Prof. Dr. Nami Çağan ise Vergi Hukuku isimli ortak eserlerinde aynen şöyle demektedirler:

“Hukuki güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur.”

“Geriyeye yürümezlik” ilkesi, uygulamada Danıştay tarafından da hiçbir duraksamaya meydan vermeyecek şekilde benimsenmiştir. Nitekim Danıştay, bir içtihadı birleştirme kararında geriyeye yürümeye müsaade etmemiştir:

“Kanunların geriyeye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulunduğu ya da meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan kanun, kural olarak yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişki yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların özellikle mali yükümü artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan vergilerin kanuniliği ilkesi de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez.” (Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, E.1988/5, K.1989/3, T. 03.07.1989)

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 09.04.1993 tarihli (E. 1992/299, K. 1993/63) kararı da aynı yöndedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun söz konusu kararında da, açıkça ve haklı olarak belirtildiği gibi cari yılın ikinci yarısında yapılan bir düzenleme, mükellefin aleyhine olarak yılın ilk yarısını da etkiliyorsa artık hukuki güvenlikten bahsedilemez.

Anayasa Mahkemesinin de bu yönde verilmiş birçok kararı vardır. Nitekim Yüksek Mahkeme “geriyeye yürümezlik” ilkesini incelerken bir kararında aynen şöyle demiştir:

“... yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.” denilmiştir (02.10.2003 tarihli ve E.2003/73, K.2003/86 sayılı kararı, R.G. 20.12.2005, Sa.26029).

Somut olayımızda ise 5615 sayılı Kanunun, cari yılın ilk yarısına giren bir süreyi, mükelleflerin aleyhine olarak etkilediği için hukuki güvenliği zedelediği açıktır.

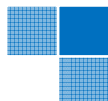
İptali istenen kural, vergilemede temel ilke olan geriyeye yürümezlik ilkesine aykırı düşerek hukuki güvenliği zedelediğinden Anayasanın 2 nci maddesine aykırıdır.

Öte yandan, hukuksal güvenliğin bir gereği de “kazanılmış hak” lara saygı gösterilmesi ilkesidir. “Kazanılmış hak”, kişinin bulunduğu statüden doğan ve kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş haktır. Kişilerin hukuk düzenine güvenerek elde ettikleri hakların sonradan çıkarılacak yasal düzenlemelerle ihlal edilmesi hukuksal güvenliği zedeler.

2007 yılı başından 5615 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği süre içerisindeki vergi indirimi ücretliler bakımından, “kazanılmış hak” tır.

Vergi indirimi yerine 01.01.2008 tarihinden itibaren uygulanacağı ifade edilen “Asgari Geçim İndirimi”, 2008 yılında elde edilecek gelirle ilgilidir. Buna karşılık 2006 yılındaki harcamalarla ilgili olan vergi indirimi alacakları hak sahiplerine 2007 yılında ödenmektedir.

Ücretlilerin 2007 yılı gelirlerinin hak edilmiş bir mali olanaktan yoksun bırakılmasını sağlayan düzenlemenin, onların kazanılmış haklarını ortadan kaldırdığı kuşkusuzdur.





Anayasanın 2 nci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bir hukuk kuralının yürürlüğü sırasında bu kurala uygun biçimde tüm sonuçları ile edinilmiş (kazanılmış) hakların korunması da, temel hukuk ilkelerindedir.

Hukuk devleti, “kazanılmış hak” ları korumakta duyarlı davranarak hukukun temel ilkelerine bağlılığını kanıtlar.

Hukuk devleti, aynı zamanda bireylerin haksızlıktan korunmasını ve mutluluğunu amaç edinir. Hukuk devletinin temel öğelerinden biri de güvenilirliktir. Hukuk devleti, tüm eylem ve işlemlerinde yönetilenlere en güçlü en kapsamlı şekilde hukuksal güvence sağlayan devlettir. Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur.

“Kazanılmış hak” ları ortadan kaldırıcı nitelikte sonuçlara yol açan yorumlar Anayasanın 2 nci maddesinde açıklanan “Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devletidir” hükmüne aykırılık oluşturacağı gibi, toplumsal kararlılığı ve hukuk güvenliğini ortadan kaldırır; belirsizlik ortamına neden olur ve kabul edilemez. Yukarıda açıklanan nedenlerle, iptali istenen söz konusu ibarenin Anayasanın 2 nci maddesinde ifade edilmiş olan hukuk devleti ilkesine aykırı düşüğü açıktır.

Diğer taraftan, bir yasa kuralının Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığının tespiti onun kendiliğinden Anayasanın 11 inci maddesine de aykırılığı sonucunu doğuracaktır (Anayasa Mahkemesinin 03.06.1988 tarih ve E.1987/28, K.1988/16 sayılı kararı, AMKD., sa.24, shf. 225).

Açıklanan nedenlerle, 28.03.2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 32 nci maddesinin (a) fıkrasındaki “ve 31” ibaresi, Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olup, iptali gerekir.

IV. YÜRÜRLÜĞÜ DURDURMA İSTEMİNİN GEREKÇESİ

Yukarıda Anayasa açıkça aykırı olduğu belirtilen kuralın uygulanması halinde ücretlilerin kazanılmış hakları ortadan kalkacağından sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların ortaya çıkacağı kuşkusuzdur.

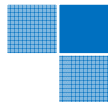
Diğer taraftan, Anayasal düzenin en kısa sürede hukuka aykırı kurallardan arındırılması, hukuk devleti sayılmanın gereğidir. Anayasaya aykırılığın sürdürülmesinin, bir hukuk devletinde subjektif yararların üstünde, özenle korunması gereken hukukun üstünlüğü ilkesini de zedeleyeceği kuşkusuzdur. Hukukun üstünlüğü ve hukuk güvenliği ilkelerinin sağlanmadığı bir düzende, kişi hak ve özgürlükleri güvence altında sayılamayacağından, söz konusu ilkelerin zedelenmesinin de hukuk devleti yönünden giderilmesi olanaksız durum ve zararlara yol açacağına duraksama bulunmamaktadır.

Bu zarar ve durumların doğmasını önlemek amacıyla, iptali istenen hükmün iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün de durdurulması istenerek Anayasa Mahkemesine dava açılmıştır.

V. SONUÇ VE İSTEM

Yukarıda açıklanan gerekçelerle;

28.03.2007 Tarihli ve 5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununun 32 nci maddesinin (a) fıkrasındaki “ve 31” ibaresinin, Anayasanın 2 nci ve 11 inci maddelerine aykırı olduğundan,





iptaline ve iptal davası sonuçlanıncaya kadar yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesine ilişkin istemimizi saygı ile arz ederiz.”

II- YASA METİNLERİ

A- İptali İstenilen Yasa Kuralı

28.03.2007 günlü, 5615 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un iptali istenilen ibareyi de içeren 32. maddesi şöyledir:

“MADDE 32 – Bu Kanunun;

a) 3, 4, 5, 8 ve 9 uncu maddeleri; 10 uncu maddesinin, 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (14) numaralı fıkrasına ilişkin değişiklik hükmü, 11, 25, 26, 28, 29, 30 ve 31 inci maddeleri ile geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddeleri 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde,

b) 2 nci maddesi, 1/1/2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde,

c) 13 üncü maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendinde yapılan değişiklik hükmü, 17 nci maddesinin 6802 sayılı Kanunun 31 inci maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin hükümleri ve 24 üncü maddesi yayımını izleyen aybaşında,

ç) 16 ncı maddesi ile 492 sayılı Kanuna ekli (8) sayılı tarifenin “XI-Finansal Faaliyet Harçları” başlıklı bölümünün (7) numaralı fıkrasına ilişkin hükümleri 1/1/2008 tarihinde,

d) Diğer maddeleri yayımı tarihinde, yürürlüğe girer.”

B- İlgili Görülen Yasa Kuralları

1- 5615 Sayılı Yasa'nın 31. Maddesi şöyledir:

“MADDE 31 – 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.”

2- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 5615 sayılı Yasa'nın 31. maddesi ile Yürürlükten Kaldırılan Mükerrer 121. Maddesi Şöyledir:

“MÜKERRER MADDE 121.- (Değişik madde ve başlığı: 4842 - 9.4.2003 / m.15 - Yürürlük m.39 d) Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının; (Değişik: 2005/9826 - 19.12.2005 / m.8 - Yürürlük m.9) 3.800 Yeni Türk Lirasına kadar %8'i

7.700 Yeni Türk Lirasının 3.800 Yeni Türk Lirası için %8'i, aşan kısmı için %6'sı

7.700 Yeni Türk Lirasından fazlasının, 7.700 Yeni Türk Lirası için %7'si, aşan kısmı için %4'ü.

Ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir.

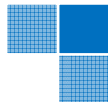
Şu kadar ki; harcamaların Türkiye'de yapılması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçemez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, (...) (*) ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

C- Dayanılan Anayasa Kuralları

Dava dilekçesinde, iptali istenilen ibarenin, Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu savlarına dayanılmıştır.

III- İLK İNCELEME





Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 8. Maddesi uyarınca, Tülay TUĞCU, Haşim KILIÇ, Fulya KANTARCIOĞLU, Ahmet AKYALÇIN, Mehmet ERTEN, Cafer ŞAT, A. Necmi ÖZLER, Serdar ÖZGÜLDÜR, Şevket APALAK, Serruh KALELİ ve Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün katılmalarıyla 31.05.2007 gününde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

IV- YÜRÜRLÜĞÜN DURDURULMASI İSTEMİNİN İNCELENMESİ

28.3.2007 günlü, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan "... ve 31 ..." ibaresinin yürürlüğünün durdurulması isteminin, koşulları oluşmadığından REDDİNE, 31.5.2007 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

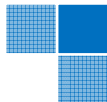
Dava dilekçesi ve ekleri, işin esasına ilişkin rapor, iptali istenilen ve ilgili görülen Yasa kuralları, dayanan Anayasa kuralları ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görülüp düşünüldü:

Dava dilekçesinde, hukuk devletinin gereklerinden birisi olan aleyhteki kanunların geriye yürütülemeyeceğine ilişkin ilkenin vergi hukukunda da geçerli olduğu, bu durumun hem doktrinde hem de yargı kararlarında tartışmasız bir biçimde kabul edildiği, dolayısıyla "ücretlilerde vergi indirimi" uygulamasını yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, iptali istenilen kuralla, geriye dönük olarak 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceğinin öngörülmesinin, 4.4.2007 tarihine kadar yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura v.b. belgeleri alıp biriktiren ücretliler bakımından, kazanılmış haklara ve hukuk güvenliği ilkesine, dolayısıyla Anayasa'nın 2. ve 11. maddelerine aykırı olduğu savlarına dayanılmıştır.

Kuralda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, "ücretlilerde vergi indirimi" uygulamasını düzenleyen mükerrer 121. maddesini yürürlükten kaldıran ve 4.4.2007 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan kuralın, 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği öngörülmüştür. 5615 sayılı Kanun ile 1.1.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4.4.2007 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesine göre, "ücretlilerde vergi indirimi", birincisi ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak alınan fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin (yazar kasa fişlerinin) ilgili yıl içinde biriktirilmesi, ikincisi biriktirilen bu belgelerin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlere teslim edilmesi ve üçüncüsü de işverenlerin, kendilerine verilen harcama belgelerinin geçerli olup olmadığını, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunup bulunmadığını ve harcama toplamının doğru beyan edilip edilmediğini kontrol ettikten sonra, hak kazanılan vergi indirimi tutarını, ücretlilerin Şubat ayından itibaren ödenen ücretleri üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup veya kendilerine nakden iade etmeleri şeklinde işleyen üç aşamalı bir uygulamayı ifade etmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk Devleti olduğu belirtilmektedir. Hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamlaştırmakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda





iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.

Öte yandan kazanılmış hak, özel hukuk ve kamu hukuku alanlarında genel olarak, bir hak sağlamaya elverişli nesnel yasa kurallarının bireylere uygulanması ile onlar için doğan öznel hakkın korunmasıdır. Kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın, yeni yasadaki önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekir. Kazanılmış hak, kişinin bulunduğu statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel niteliğe dönüşmüş haktır. Bir statüye bağlı olarak ileriye dönük, beklenen haklar, kazanılmış hak niteliği taşımaz.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenmiş olan "ücretlilerde Vergi İndirimi" uygulamasında kazanılmış bir haktan söz edebilmek için, ücretliler tarafından vergi indirimine konu olan harcamalara ilişkin olarak ilgili yıl içinde biriktirilen fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihazlara ait satış fişlerinin izleyen yılın ilk ayı içerisinde bir beyanname ile işverenlerine teslim edilmiş ve teslim edilen belgelerin geçerli olduğunun, harcamaların vergi indirimi kapsamında bulunduğu ve harcama toplamının doğru beyan edildiğinin belirlenmiş olması gerekmektedir.

Buna göre, 1.1.2007 - 4.4.2007 tarihleri arasında yapılan harcamalara ilişkin belgelerin biriktirilmiş olması, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde yer alan kurallara göre bütün sonuçlarıyla elde edilmiş bir hak niteliğinde bulunmadığından, kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu değildir. Ayrıca, ortada kazanılmış bir hakkın bulunmaması nedeniyle, Yasa koyucunun, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlamak amacıyla genel düzenleme yetkisi kapsamında yürürlüğe koyduğu bir uygulamayı aynı yetki kapsamında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırması hukuki güvenlik ilkesini ihlal edecek bir geriye yürüme olarak da nitelendirilemez.

Bu nedenle, dava konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

Kuralın, Anayasa'nın 11. maddesi ile ilgisi görülmemiştir.

VI- SONUÇ

28.3.2007 günlü, 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32. maddesinin (a) bendinde yer alan "... ve 31 ..." ibaresinin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin REDDİNE, 15.10.2009 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

